Cena numeru zł 1.50

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

Rok 8 Warszawa, Marzec 1935 r. Nr. 3 (85)

Treść zeszytu:

Z ŻYCIA ZWIĄZKU

Nowi Członkowie.

W marcu r. b. przyjęto 6 nowych kandydatów w poczet Członków Związku oraz przywrócono prawa członkowskie 4 osobom, na skutek ich podań, po uprzedniem uregulowaniu wszystkich zaległości.

Wieczory dyskusyjne.

W marcu r. b. rozpatrywano na wieczorach dyskusyjnych następujące tematy:

dn. 4.III.35 r.

1. Nowa Ordynacja Podatkowa (art. 77 i inne).
   Ref. Kol. prez. A. J. Szyller.
2. Rozporz. o bilansach osób prawnych (Dz. U. 37/34 r.).
   Ref. Kol. J. Grabiński.

dn. 18.III.35 r.

(d. c.) Rozporządzenie o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz. Ust. Nr. 37 z 1934 r.).
Ref. Kol. J. Grabiński.

dn. 25.III.35 r.

Analiza protokułu rewizji ksiąg handlowych dla celów podatkowych. (Nieudokumentowanie pozycji. — Brak inwent. ruchomości. — Niesumowanie książki wekslowej. — Księgowanie w obcych walutach. — Księga magazynowa.).
Ref. Kol. J. Grabiński.

Regulacja składek.

W myśl wezwania Zarządu, omówionego już obszerniej w poprzednich numerach naszego czasopisma, w m-cu marcu r. b. pokryli składki zgóry za rok bieżący następujący Koledzy: Boryta Stanisław, Binek Alfred, Charewicz Witold, Dabrys Wiktor, Domański Witold, Herniczek Ignacy, Hau Edward, Jędrzejczak Jan, Jędrusik Stefan, Król Stanisław, Kieszkowski Bronisław, Kwaśniewski Edmund, Kalestyński Mieczysław, Maciejewski Antoni, Miszkiewicz Antoni, Pyrek Jan, Peszke Alfred, Palędzka Irena, Rurarz Józef, Rdułtowski Stanisław, Radke Otton, Skoszkiewicz Marjan, Solecki Bolesław, Sadowski Henryk.

Powyższym Kolegom Zarząd Związku składa na tej drodze publiczne podziękowanie za wybitne poczucie solidarności koleżeńskiej, okazane na apel Zarządu.

Fundusz Zapomogowy.

W marcu r. b. wnieśli dobrowolne ofiary na Fundusz Zapomogowy Koledzy: Maciejewski Antoni, Radewicz Mieczysław, Szulc-Idźkiewiczowa Marja, Sadowski Henryk, Tomkowski Marjan.

Zarząd Związku składa wymienionym powyżej Kolegom serdeczne podziękowanie za pamięć o Kolegach, pozostających bez pracy.

Nowy lokal.

Z dniem 15 marca r. b. siedziba Związku i jego agend została przeniesiona do nowego lokalu

przy ul. Nowogrodzkiej 20.

Poświęcenie nowego lokalu odbyło się w sobotę dnia 23 marca 1935 r., o godz. 19 m. 30.



Zdjęcie fotograficzne uroczystości poświęcenia nowego lokalu.

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW - RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Nowogrodzka 20
telefon 8-41-05

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej.

Rok VIII. Warszawa, Marzec 1935 r. Nr. 3 (85)

PRZEKSZTAŁCENIA I REFORMY W TRADYCYJNYCH METODACH BUCHALTERJI

1. ROZPOWSZECHNIENIE I PRÓBY USPRAWNIENIA STARODAWNEJ METODY WŁOSKIEJ.

Forma buchalterji podwójnej, którą znamy z prac Benedykta Cotrulli i Ł. Paciolo, a następnie z całego szeregu prac pochodnych, nosi nazwę starodawnej metody włoskiej. W gruncie rzeczy forma ta przetrwała z nieznacznemi zmianami do naszych czasów, zachowując tradycyjnie kolejne księgowanie najpierw w memorjale, z memorjału w dzienniku i z dziennika w księdze głównej. Poza temi księgami, starodawna metoda włoska żadnych innych nie znała i wobec tego księga główna nie mogła być prowadzona inaczej, jak tylko szczegółowemi zapisami na analitycznych kontach.

Pojęcie konta zbiorowego nie było jeszcze znane, a w każdym razie nie mogło być w tej formie księgi głównej zastosowane. Nie można było naprzykład prowadzić zbiorowego rachunku dłużników lub wierzycieli, gdy w księdze głównej każdy z nich posiadał oddzielne konto, a innych ksiąg systematycznych nie znano. Brak ksiąg szczegółowych i wypływający stąd charakter kont analitycznych w księdze głównej jest też istotną cechą starodawnej metody włoskiej. Ostatecznie więc metodę tę charakteryzują: szczegółowe, chronologiczne zapisy w memorjale i w dzienniku oraz — w braku ksiąg analitycznych — zapisy szczegółowe na analitycznych kontach w księdze głównej.

Mówiąc o braku ksiąg analitycznych w starodawnej metodzie włoskiej, nie można obojętnie pominąć tego faktu, że w roku 1525 znane już były księgi pomocnicze. Spotykamy się z niemi w pracy J. A. Taliente, który opisał sposób dokonywania zapisów w księgach pomocniczych, nie podając jednak żadnych wskazówek o księdze głównej, gdyż w gruncie rzeczy tematem jego pracy była księgowość zwykła. Jednakże wydaje się niepojętem, że ówcześni, ani nawet późniejsi autorzy nie przejęli samej myśli rozbudowania aparatury książkowej, skąd jeden tylko krok pozostawał do przystosowania tych szczegółowych ksiąg do systemu buchalterji podwójnej. Biorąc pod uwagę literalne niemal naśladownictwo pracy Paciolo, można z szansą dużego prawdopodobieństwa wyrazić pogląd, że przeszkodą w przejęciu tej myśli był z jednej strony absolutny wpływ Paciolo na umysły ówczesnych autorów, a z drugiej obawy tych ostatnich przed naruszeniem formy, utrwalonej przez pierwszego apostoła buchalterji. W gruncie rzeczy szereg autorów różnych narodowości w przeciągu półtora wieku albo wprost kopjuje ten pierwszy traktat o buchalterji, albo też — naśladując tę pracę — wnosi drobne przeróbki i nieśmiałe jeszcze pomysły prymitywnych reform. W wielojęzycznej literaturze autorów: włoskich, flamandzkich, francuskich, niemieckich i hiszpańskich, którzy najwcześniej rozpowszechnili pracę Paciolo, znajdujemy wszystkiego trzy oryginalne koncepcje. Jedna z nich dotyczy sposobu zamknięcia kont, a dwie noszą charakter organizacyjnych zabiegów. Wszystkie inne prace — to dosłowne naśladownictwo, tłomaczenia, a w najlepszym razie nieznaczne opracowania teoretyczne, czy to oryginalnego traktatu, czy też następnie prac pochodnych.

Najwcześniej wykorzystał pracę Paciolo włoski autor Manzoni, który w roku 1534 dosłownie ją skopjował, dodając od siebie przykład księgowania i wprowadzając numerację pozycyj dziennikowych; Manzoni zmienił poza tem sposób oddzielania w dzienniku rachunku dłużnika od rachunku wierzyciela, wprowadzając zamiast znaku „vergolette" — podwójne linijki kształtu // i wprowadził jeszcze jedną „inowację", zmieniając nazwę księgi głównej, którą Paciolo nazywa „Quaderno grande", a Manzoni — „Quaderno Doppio". Znaki „//" symbolizowały u Manzoniego, że każdą pozycję dziennika trzeba księgować na dwóch kontach księgi głównej.

Następnym z kolei naśladowcą Paciolo był również włoski autor Cardano lub Cardani, filozof, profesor i lekarz, który nie wniósł do pracy swego mistrza nic nowego, nieznacznie ją tylko przerabiając i uzupełniając rozdziałem o „błędach ojca Łukasza" („Practica Arithmeticae De Ratione Librorum Tractandorum — 1539"). Profesor Byszewski podaje, że praca Manzoniego wyszła w 10 lat po wydaniu pracy Cardano, wydaje się to jednak niepewne, gdyż według źródeł historyków buchalterji, praca Cardano wyszła dopiero w roku 1539, a więc o 5 lat później.

Następny autor Jan Ympyn z Flandrji, którego praca wyszła w roku 1543, korzystał bezpośrednio z pracy Paciolo, którą przerobił i udoskonalił, wprowadzając rachunek Bilansu dla rocznych zamknięć księgi głównej. Ta modyfikacja była oryginalnym pomysłem i trwa niezmiennie do naszych czasów. W pracy tego autora interesującem jest również zalecenie spisywania inwentarza z natury, przynajmniej co 2 lub 4 lata, w celu porównania stanu faktycznego ze stanem, wynikającym z zapisów buchalteryjnych. Zalecenie to jest też w literaturze buchalteryjnej najwcześniejszą wskazówką o perjodycznych inwentarzach.

Za pośrednictwem pracy Ympyna literatura buchalteryjna przedostała się do Anglji w tłómaczeniu Oldcastle'a, w bardzo szybkim czasie, bo w tym samym roku i również w tym samym roku przenikła do Francji, w tłomaczeniu nieznanego autora, a wkrótce potem ponownie do Anglji, także w tłomaczeniu anonimowem (1547).

Z kolei niemiecki autor Schweicker w swej pracy z roku 1549, pisanej w czasie pobytu w Wenecji i opartej głównie na pracy Manzoni'ego, wprowadził nowy pomysł o **znaczeniu organizacyjnem,** a mianowicie **podzielił księgę główną na oddzielne tomy.** Inowację tę wprowadził autor, otwierając oddzielne tomy księgi głównej dla najruchliwszych działów rachunkowych: kasy, towarów, oraz rachunków osobowych dłużników i wierzycieli. Nie da się zaprzeczyć, że wprowadzając tę nieśmiałą jeszcze modyfikację, Schweicker zrobił pierwszy krok w kierunku przyśpieszenia pracy księgowej. Uczynił tak niewątpliwie dlatego, że przywiązywał dużą wagę do prowadzenia buchalterji bieżąco, w miarę dokonywanych obrotów i powstających zmian, a przy załaniach, przekraczających siły jednego człowieka, słusznie zmierzał do rozwiązania tego zagadnienia przez zastosowanie podziału pracy. Niema na to żadnych dowodów, ani nawet najmniejszych śladów, aby prymitywna jeszcze koncepcja niemieckiego autora posłużyła za myśl przewodnią twórcom późniejszych form. Byłoby też ryzykownem traktować ją na podobieństwo pierwowzoru tych wykończonych metod buchalterji, które w swej zasadniczej konstrukcji przyjęły również koncepcję wielotomowego podziału ksiąg. Bez obawy jednak wskazać można na uderzające pokrewieństwo tych czynników, które doprowadziły do podobnych, w założeniu organizacyjnem, rozwiązań.

Pobudką w poszukiwaniu nowych dróg, nowych koncepcyj i doskonalszych form buchalterji była i jest wspólna autorom wszystkich metod idea niezwłocznej sprawozdawczości i natychmiastowej kontroli. Warunek ten przy większej ilości księgowań wymagał opracowania takich form buchalteryjnych, któreby pozwalały przedewszystkiem **na zastosowanie podziału pracy,** gdyż inaczej kontrola buchalteryjna byłaby zawsze spóźniona, albo wręcz niewykonalna. W tym właśnie celu została rozbita na tomy księga główna Schweickera i podobnemi drogami kroczył rozwój późniejszych, doskonalszych metod. Pomimo, że koncepcja Schweickera, jako zbyt jeszcze prymitywna i nierozwinięta, nie mogła zadecydować o zmianie buchalteryjnej formy, a tem samem nie zasłużyła na miano metody, należy ją traktować jako koncepcję zupełnie oryginalną i bezwątpienia zasługującą na uwagę. Mamy tu bowiem do czynienia z zabiegiem o doniosłem znaczeniu organizacyjnem, który powtórzony został — chociaż w innej odmianie — w późniejszych wykształconych metodach i po myśli którego ukształtowały się oddzielne już **nie tomy kont, ale oddzielne konta nowoczesnej buchalterji.** Dlatego też wydaje się niesprawiedliwem pomijanie tej koncepcji w historji rozwoju metod buchalteryjnych i tak samo niesłuszne jest kwalifikowanie pracy Schweickera jako zwykłej przeróbki Manzoni'ego — gdyż w gruncie rzeczy koncepcja tego autora była udoskonaleniem, tem oryginalniejszem, że wysuniętem już w początkach znanych nam dziejów buchalterji.

W roku 1550 praca Paciolo przenikła po raz drugi do Flandrji, tym razem w przeróbce Mennhera i za jego pośrednictwem w tym samym roku przedostała się ponownie do Francji, w tłomaczeniu nieznanego autora, a w piętnaście lat później — do Hiszpanji w tłomaczeniu Rocha. W międzyczasie pojawiły się prace włoskich autorów: Fontani (1551) i Casanowa (1558), pierwsza o charakterze zwykłej przeróbki pracy Paciolo, a druga — wydana pod oryginalnym tytułem „Zwierciadło najwierniejsze" („Lo specchio Lucidissimo") — przyniosła pokrewną Ympynowi koncepcję **otwierania** kont księgi głównej **rachunkiem Bilansu.**

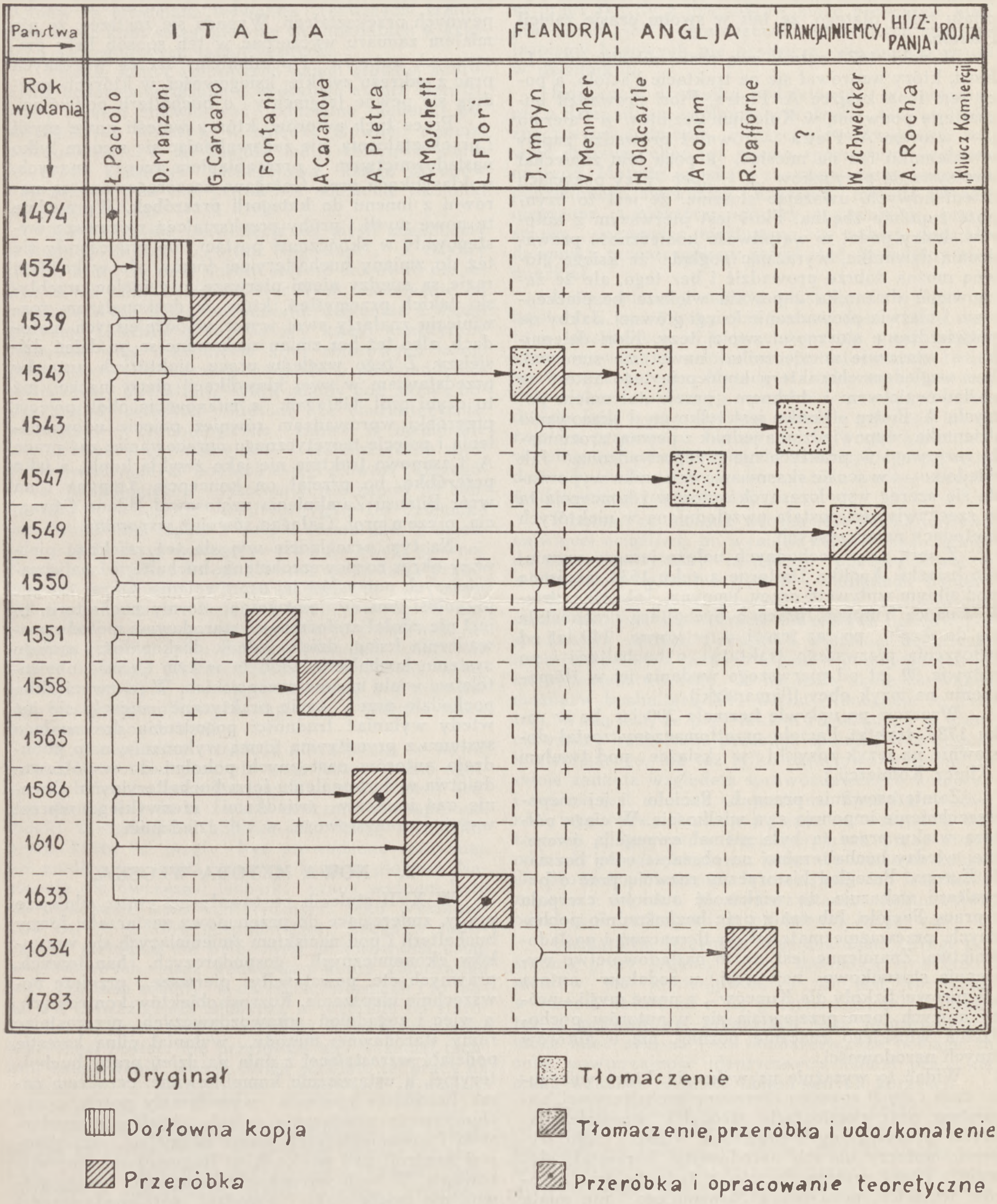
Pomysł zastosowania Bilansu Otwarcia przypisuje się często innemu autorowi włoskiemu, Angelo Pietra, którego praca jest jednak znacznie późniejsza, gdyż pochodzi z roku 1586, a stosowanie Bilansu Otwarcia znane było wcześniej. Praca Angelo Pietra — jako jedna z najwięcej samodzielnych i ożywionych oryginalnymi poglądami autora — zasługuje na bliższe omówienie także z tego względu, że przyniosła śmiały pomysł reformy dziennika. Autor, zmierzając do ograniczenia wielopisarstwa w buchalterji, **przekształcił dziennik na miesięcznik** i pozycje do dziennika wnosił **w ogólnych sumach miesięcznych,** według zapisów w podręcznych notatnikach. Jest to niewątpliwie prawzór stosowanych i obecnie sposobów przerzucania pracy pisarskiej na organa pomocnicze, z tem, że buchalteryjnie księgowane są nie szczegóły, a globalne sumy notowanych ewidencyjnie obrotów i obliczeń. Pomysł księgowania w dzienniku raz na miesiąc jest również oryginalny i niepozbawiony organizacyjnego znaczenia, a dalsze przekształcenie tej koncepcji spotykamy w niektórych zreformowanych już metodach.

Praca Angelo Pietra wyróżnia się jeszcze tem, że w niej po raz pierwszy wypowiedziany jest pogląd na znaczenie buchalterji i wskazana pożyteczność stosowania jej nie tylko dla celów handlowych, ale w każdem wogóle gospodarstwie, nie wyłączając gospodarstw prywatnych. Stosownie do swoich w tej kwestji poglądów, autor odróżnia trzy kategorje księgi głównej, z których t. zw. księga „szlachetna" przeznaczona jest dla gospodarstw niezarobkowych i społecznych. Pracę swą pisał Pietra, korzystając z traktatu Paciolo i własnego doświadczenia, nabytego przy prowadzeniu buchalterji w klasztorze, gdzie pełnił obowiązki kontrolne. Jak opisuje autor, w klasztorze tym prowadzona była właśnie księga główna szlachetna, a kapitał zakonu figurował na koncie „Nasz Klasztor".

Następnie zasługuje na uwagę i to, że Pietra podaje w swej pracy wzór, oraz opisuje sposób zestawiania bilansu głównego, wykazując — pierwszy z autorów — zależność prawdziwości bilansów od sumienności i dokładności w ocenie składników majątkowych, która nie powinna być dowolną.

Następny z kolei autor, również Włoch A. Moschetti, ograniczył się do zwykłej przeróbki pracy Paciolo i w swej książce z roku 1610 wystąpił przeciw koncepcji otwierania rachunków księgi głównej Bilansem, powracając do sposobu, jaki zalecał Paciolo, to jest do bilansowania **otwarcia i zamknięcia kont rachunkiem Kapitału.** Z racji takiego stanowiska powyższego autora, prof. Gałagan pisze, że w ten sposób Moschetti okazał więcej krytycyzmu względem prac swoich poprzedników. Ten komentarz wydaje się jednak dziwnie nienaturalny, a w każdym razie — nieuzasadniony. Wprowadzając Bilans zamknięcia, Ympyn zalecił oryginalne i pożyteczne przekształcenie, które się powszechnie przyjęło i wytrzymało wielowiekową próbę użyteczności; Casanova zaś to przekształcenie wykorzystał, słu-

SFERA ZAINTERESOWAŃ PRACĄ Ł. PACIOLO I JEJ WPŁYW NA ROZPOWSZECHNIENIE LITERATURY BUCHALTERYJNEJ W EUROPIE



Źródło: *Prof. A. M. Gałagan „Sczetowodstwo w jewo istoriczeskom rozwitji."*

sznie zalecając pomysł Ympyna stosować również przy otwieraniu kont. A Moschetti, który zwyczajnie przerobił stary traktat Paciolo, powtarzając rzeczy oddawna znane, dowiódł swym sprzeciwem raczej **braku przypisywanego mu krytycyzmu,** ponieważ właśnie wrócił do bilansowania kont rachunkiem Kapitału tylko dlatego, **że tak w swoim czasie zalecił Paciolo.**

W roku 1633 ogłosił swą pracę włoski autor L. Flori, który wzorował się na traktacie Paciolo, a poza tem i na książce A. Pietra. Flori prowadził buchalterję podwójną w Kolegjum Jezuitów w Palermo i — wzorem A. Pietra — również prowadził zapisy w dzienniku raz na miesiąc, a poza tem zaniechał wypisywania przyimków „a" i „per" przy pozycjach dziennikowych, uważając słusznie, że jest to czynność zupełnie zbędna. Flori jest pierwszym z autorów, który podał w wątpliwość konieczność prowadzenia dziennika, wyrażając pogląd, że księgę główną można dobrze prowadzić i bez tego, ale że zachowanie dziennika zapewnia większe bezpieczeństwo i ułatwia prowadzenie księgi głównej. Jakby na potwierdzenie słuszności swojej tezy, Flori dziennika, a właściwie miesięcznika nawet nie sumował. Pod względem charakteru koncepcje tego autora są naśladownictwem i drobnem przekształceniem pomysłu A. Pietra — nową jest tylko myśl skasowania dziennika, wypowiedziana jednak z pewną, zrozumiałą rezerwą i w praktyce nie przeprowadzona. Jak wiadomo — w sensie skasowania dziennika wypowiada się szereg współczesnych autorów i koncepcja ta w rzeczywistości została uwzględniona w niektórych metodach nowoczesnych.

Z serji prac pochodnych należy jeszcze wymienić książkę Anglika Dafforne z roku 1634, napisaną pod silnym wpływem pracy Ympyna. Tak więc, dzięki książce Ympyna, praca o buchalterji przedostała się do Anglji po raz trzeci — w równe 140 lat od ogłoszenia pierwszego traktatu o buchalterji i po upływie 90 lat od pierwszego wydania jej w tłomaczeniu na język obcy (flamandzki).

Wreszcie po upływie bezmała 300 lat, bo w roku 1783, traktat Paciolo przetłomaczony został dosłownie na język rosyjski w książce pod tytułem „Kliucz Komiercji".

Zainteresowanie pracą Ł. Paciolo i jej rozpowszechnienie imponują swą wielkością. W ciągu półtora wieku praca ta była niemal ewangelją ówczesnej wiedzy buchalteryjnej na obszarze całej bezmała Europy. Przegląd historyczny rozwoju prac o buchalterji wskazuje, że większość autorów czerpała z pracy Paciolo, lub też z prac bezpośrednio pochodnych, przeważnie materjał do tłomaczeń i naśladownictwa. Znamienne jest, że to naśladownictwo występuje stosunkowo najwięcej u rodaków autora „Wzorowej Szkoły dla Kupców", a nowe myśli i próby nowych form przejawiają się u autorów pochodzenia włoskiego znacznie później, niż u autorów innych narodowości.

Widać to wyraźnie na wykresie, który wskazuje czas i drogi rozwoju literatury buchalteryjnej, autorstwo, oraz eksploatację źródeł i wreszcie charakter poszczególnych prac. Jak widać z tego wykresu, autorzy obcych narodowości korzystali głównie z pracy samego Paciolo, a żadna z prac autorów włoskich, poza pracą Manzoni'ego, nie miała już w tym okresie żadnego wpływu na prace autorów obcych. Następnie wykres wskazuje nadzwyczaj szybki rozwój prac buchalteryjnych poza granicami Italji w tym czasie, w którym równocześnie daje się zaobserwować charakterystyczny zastój u autorów włoskich (1539 — 1550). Po dziesięcioletniej bezczynności, gdy literatura buchalteryjna rozpowszechniła się już w szeregu krajów europejskich, Włosi wznowili swe prace, zdobywając się dopiero po upływie dalszych 35 lat na nowe myśli i próby pewnych przekształceń. Wypada się zastrzec, że nie miałem zamiaru wyczerpać w ten sposób listy ówczesnych autorów i pominąłem szereg wczesnych prac z zakresu zwykłej księgowości, w których znajdują się pewne fragmenty o buchalterji podwójnej.

Prace tych autorów, którzy wnieśli nowe myśli i przekształcenia, nie zadawalniając się samem tylko naśladownictwem i przerabianiem rzeczy znanych, w klasyfikacji prof. Gałagana zaszeregowane są narówni z innemi do **kategorji przeróbek.** Wprawdzie te nowe myśli i próby przekształceń niezawsze występowały w skończonej postaci, nie przyczyniły się też do zmiany buchalteryjnej formy, ale w każdym razie są między niemi pierwsze, oryginalne przebłyski takich przemyśleń, które w doskonalszem rozwinięciu znalazły swój wyraz w późniejszych metodach, albo też bez zmian zachowane są po dzień dzisiejszy. Z tego względu prace niektórych autorów przedstawiam w swej klasyfikacji nieco inaczej, niż to czyni prof. Gałagan, a mianowicie obok pojęcia przeróbki wprowadzam również pojęcie udoskonalenia i pojęcie teoretycznego opracowania; zaś pracę A. Casanowa traktuję nie jako zwykłą kopję, a **jako przeróbkę,** bo przejął on koncepcję Ympyna i na wzór Bilansu Zamknięcia zastosował Bilans Otwarcia, o czem prof. Gałagan również wspomina.

Na tym przeglądzie wypada też zamknąć pierwszy okres rozpowszechniania buchalterji i najwcześniejszych pomysłów jej usprawnienia. Okres ten nie przyniósł zmiany pierwotnej formy buchalterji, to jest nie zdołał zreformować starodawnej metody prowadzenia ksiąg, dzięki jednak doskonałości samego systemu buchalterja zdobyła w tym okresie obywatelstwo wielu krajów europejskich. W jej zwycięskim pochodzie przez życie praktyczne zaczęły się już wtedy wyłaniać trudności pogodzenia doskonałego systemu z prymitywną formą wykonania, a to pobudzało autorów następnych pokoleń do współzawodnictwa w doskonaleniu form buchalteryjnych. Obecnie zaś jesteśmy świadkami niezwykłego wprost wyścigu pomysłowości w tej dziedzinie.

2. NOWA METODA WŁOSKA.

W XVII stuleciu nurtowały już coraz silniejsze prądy, zmierzające do przebudowy zastarzałej formy buchalterji i pod naciskiem zmieniających się warunków ekonomicznych, gospodarczych, handlowych, prawnych etc. powstawały pierwsze, przyjęte powszechnie ulepszenia. Rozrost objektów kontrolnych, a więc i zagadnień sprawozdawczych, przerastając ramy starodawnej metody, wyłaniał pilną kwestję podziału wzrastającej z dnia na dzień pracy buchalteryjnej, a ustawicznie komplikowane, przyczem coraz liczniejsze operacje wywoływały potrzebę rachunkowego powiązania całych działów gospodarstwa i równolegle zachowania oddzielnej, szczegółowej kontroli nad wielorakimi fragmentami gospodarowania. W tych warunkach starodawna księga główna nie mogła ująć i pogodzić sprawozdawczości syntetycznej z kontrolą szczegółową, utrudniając nadto narzucający się z konieczności podział pracy. Obserwując przemianę starodawnej metody włoskiej, daje się zauważyć, że koncepcje reformatorów

rozwijały się właśnie w kierunku zaspokojenia tych nieodzownych warunków. W wyniku tych koncepcyj niewystarczająca już księga główna stopniowo zmieniała swój charakter, aż wreszcie jej analityczne konta ustąpiły miejsca rachunkom zbiorowym, a znów ta przemiana wywołała rozwinęcie zreformowanych kont księgi głównej na subkontach w księgach szczegółowych (analitycznych).

Pojęcie konta zbiorowego księgi głównej spotykamy bodaj najwcześniej u włoskiego autora Haratti, który zalecał zlikwidować oddzielne rachunki poszczególnych towarów w księdze głównej, zamiast nich otworzyć w tej księdze jedno zbiorowe konto towarów i założyć szczegółową księgę zakupów i sprzedaży, a w niej prowadzić oddzielne rachunki każdego towaru.

Ale pełniejsze rozwinięcie tej myśli znajdujemy u słynnego autora „Parfait Negociant", J. Savary (1675), który ze swej strony zalecał stosować nie jedną, a już kilka ksiąg analitycznych, niezależnie od podstawowych ksiąg: memorjału, dziennika i księgi głównej. Zalecane przez Savary księgi analityczne stanowią więc rozwinięcie kont zbiorowych księgi głównej, co właśnie zadecydowało o powstaniu nowszej formy buchalterji, którą znamy pod nazwą nowej metody włoskiej. Metodę tę charakteryzują: szczegółowe, chronologiczne zapisy w memorjale i w dzienniku, chronologiczno - systematyczne zapisy na syntetycznych kontach księgi głównej i szczegółowe chronologiczno - systematyczne zapisy na subkontach w księgach analitycznych. Do dziennika wprowadza się zapisy z kasy i memorjału, z dziennika zaś do ksiąg szczegółowych i do księgi głównej. Konta syntetyczne księgi głównej sprawdzają prawidłowość księgowań na odpowiadających im szczegółowych kontach w księgach analitycznych. W niezmienionej prawie postaci metoda ta przetrwała do naszych czasów, tylko dla przyśpieszenia księgowań zapisy do księgi głównej często wprowadzane są sumami zbiorowych pozycyj, przeważnie bez podawania treści dziennikowych zapisów, a jedynie nazw korespondujących kont.

W porównaniu z metodą starodawną, w nowej metodzie włoskiej przybyło więc jeszcze jedno ogniwo do łańcucha buchalteryjnych zapisów, ale z drugiej strony metoda ta została znacznie udostępniona, dzięki zastosowaniu oddzielnych ksiąg szczegółowych, które już mogły być prowadzone sprawniej, niż analityczne konta w jednej księdze głównej. Następnie dla ówczesnej techniki pracy ważnem było wprowadzenie kont syntetycznych, jako wykładników całych działów gospodarstwa, czego w starodawnej metodzie nie było. Myśl zastosowania ksiąg analityczynych oraz koncepcja konta zbiorowego wykorzystane zostały w dalszych reformach i to może jest najważniejszą zdobyczą w przejściu od starodawnej do nowej metody włoskiej. Metoda ta w swej klasycznej postaci nie przyniosła ulgi w samej technice księgowania, jednak drogą podziału tej pracy na większą liczbę pracowników umożliwiła sprawniejszy jej przebieg.

Późniejsza, racjonalna modyfikacja tej metody polega na zastosowaniu — wzorem metody niemieckiej — t. zw. dziennika podzielonego. Dziennik ogólny przy tej modyfikacji odpada, a zapisy źródłowe prowadzi się według podziału wszystkich operacyj na dwie zasadnicze grupy obrotów: gotówkowych — w dzienniku kasowym i niegotówkowych—w oddzielnym memorjale. Zapisy do ksiąg analitycznych i do księgi głównej przenoszone są równolegle z dziennika kasowego i z memorjału. Dzięki tej właśnie modyfikacji, przeciw której — nawiasem mówiąc — wysuwane były zastrzeżenia natury formalnej, metoda włoska została znacznie usprawniona zarówno przez dalsze, korzystne przystosowanie jej do podziału pracy (każdy z dzienników może prowadzić inny pracownik), jak i ograniczenie nadmiernych zapisów (zapisów kasowych nie powtarza się po raz drugi w dzienniku).

Koncepcja dziennika podzielonego, w porównaniu z dziennikiem ogólnym, wprowadza niewątpliwie znaczne udogodnienie i oszczędność w pracy, jest więc dalszym, choć już mocno spóźnionym krokiem naprzód. Metodę włoską z zastosowaniem dziennika podzielonego zwykliśmy nazywać metodą włoską ulepszoną, a niektórzy autorzy nazywają ją „przejściową", suponując niesłusznie, że zabieg podziału dziennika przeszczepiony został stąd do metody niemieckiej.

Różne odmiany metody włoskiej, nie wyłączając najstarszej, spotykamy dziś jeszcze dość często, czy to w klasycznych jej formach, czy też z najrozmaitszemi inowacjami o lokalnem przystosowaniu i niewielkiem znaczeniu. Metodę starodawną z inowacją Schweickera miałem np. sposobność zauważyć przed dwoma laty w warszawskim oddziale pewnego towarzystwa przemysłu naftowego, a przed kilku laty w jednej wytwórni przemysłu listwiarskiego przeglądałem buchalterję, prowadzoną ściśle według recepty średniowiecznych autorów.

Pomimo, że metoda włoska jest bezwarunkowo najwięcej uciążliwą, bo wymaga największego nakładu pracy, spotykamy ją jeszcze obecnie nawet w większych przedsiębiorstwach i zakładach handlowych, a nawet przemysłowych. W tem zastosowaniu często księguje się operacje niektórych działów gospodarstwa sumami globalnych wyliczeń, dostarczanych buchalterji z różnych organów pomocniczych — na podobieństwo tego, co na małą skalę zauważyć można w buchalterji XVI wieku (Koncepcja A. Pietra). Wadą jest, że przy takiem rozwiązaniu w gruncie rzeczy buchalterja przestaje spełniać rolę organu kontrolującego, lub też tylko częściowo wypełnia te swoje zadania względem sprawozdawczych komórek i zawsze jest od nich uzależniona. Spotykamy również inne rozwiązanie, polegające na wstępnem notowaniu dokumentów buchalteryjnych przez różne oddziały przedsiębiorstwa, które we własnym zakresie prowadzą ubocznie interesujące ich fragmenty zapisów i dopiero po wykorzystaniu dokumentów odsyłają je buchalterji do oficjalnych księgowań.

Buchalterja otrzymuje więc dokumenty drogą pośrednią przez organa, które zapomocą tych dokumentów ma kontrolować, a to jest sprzeczne w samem założeniu z jej przeznaczeniem. Dlatego też w prawidłowej organizacji taka procedura nie może mieć miejsca i to tembardziej, że pociąga za sobą powtarzalność identycznych niemal prac, nie dając wzamian żadnych objektywnych korzyści.

Często stosowane są też zabiegi, polegające na rozczłonkowaniu memorjału, kasy, czy to dziennika na oddzielne arkusze, co ułatwia jedynie dostępność wykorzystania tych ksiąg zasadniczych, ale dla techniki księgowań nie ma większego znaczenia — tak samo jak bez większego efektu pozostają inne jeszcze kombinacje, które zmniejszają poniekąd wady tej metody, ale ostatecznie są tylko półśrodkami i nie prowadzą do pożądanych wyników. Tam bowiem, gdzie istnieje nadmiar zapisów i księgowań — w bu-

chalterji i poza buchalterją — gdzie samo ukształtowanie warunków pracy opóźnia notorycznie napływ dokumentów, gdzie istnieje mnóstwo okazyj do różnych pomyłek na tle zapisów cyfrowych — nie może być mowy o niezwłocznej sprawozdawczości. W rezultacie nawet przy doborowym, zgranym personelu i umiejętnem kierownictwie — bilanse zawsze będą mocno spóźnione, a kontrola nieistotna.

Chcąc mieć pełną ilustrację warunków stosowania przestarzałej metody włoskiej, trzeba zaliczyć tu również szereg równoległych prac rachunkowo-pisarskich, wykonywanych na rzecz buchalterji w innych oddziałach i dopiero w tej skali da się wyrazić nakład pracy, a więc i koszty całego procesu buchalteryjnego od momentu księgowania po przez wszystkie ogniwa czynności manipulacyjnych, pobocznych i rachunkowych, włącznie do konstrukcji bilansu.

Józef Bronisław Marszałek.

OD REDAKCJI

Ciąg dalszy planów rachunkowości zamieścimy w numerach dalszych. Wydrukowane będą dotychczas nadesłane przez Kolegów prace następujące:

Rachunkowość Mleczarni — Kol. Henryka Lenczewskiego z Ciechanowa Mazow.,

Rachunkowość Cementowni — Kol. Henryka Libelta z Zawiercia,

Rachunkowość Młyna Parowego — Kol. Henryka Hryniewicza z Sosnowca,

Rachunkowość Związku Samorządowego — Kol. Gustawa Lachowskiego z Nieświeża,

Rachunkowość Powiatowego Związku Komunalnego — Kol. Mikołaja Dworakowskiego z Brześcia n/Bugiem,

Rachunkowość Detalicznego Przedsiębiorstwa Handlowego — Kol. Ludwika Komendery z Krakowa,

Rachunkowość Skomercjalizowanego Przedsiębiorstwa Państwowego Gałęzi Drzewnej — Kol. Władysława Szpalińskiego z Płocicznej,

Rachunkowość Huty Szklanej — Kol. Edwarda Grzybowskiego z Łowicza,

Rachunkowość Przedsiębiorstwa Rybnego — Kol. K. Jankowskiego z Moszkowa,

Rachunkowość Rolna — Kol. Aleksandra Koralkowskiego z Dąbrowicy.

Oczekujemy nadsyłania dalszych prac Kolegów oraz krytyki dotychczas zamieszczonych planów rachunkowości.

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego" wynosi (z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie) kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów - Rzeczoznawców, Buch.-Bilansistów i ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł 300.—

	przed tekstem	za tekstem	w treści redakcyjnej
cała strona	zł 280.—	zł 200.—	zł 350.—
1/2	150.—	110.—	180.—
1/4	80.—	60.—	100.—
1/8	45.—	35.—	60.—

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego" należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr. 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa, Nowogrodzka 20, tel. 8-41-05.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Sp. Akc. Zakł. Graf. „Drukarnia Polska", Warszawa, Szpitalna 12, tel. 2-72-06, 2-72-22 i 5-87-98.
w dzierżawie Spółki Wydawniczej Czasopism Sp. z o. o.